

**Stellungnahme
der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e. V.
(BAGFW) zur
Neufassung der Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen im
Bereich der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit
(§ 4 Nr. 18 UStG)**

Die in der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege (BAGFW) zusammenarbeitenden Spitzenverbände begrüßen die Intention des Bundesfinanzministeriums, die Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen im Bereich der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit (§ 4 Nr. 18 UStG) neu zu fassen und an Recht und Rechtsprechung der Europäischen Union anzupassen. Eine richtlinienkonforme Ausgestaltung des § 4 Nr. 18 UStG wird auch von Seiten der Freien Wohlfahrtspflege seit vielen Jahren gefordert. Darüber hinaus begrüßen die Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege, dass das Bundesfinanzministerium mit der Überarbeitung keine Einschränkung des bisherigen Anwendungsbereichs anstrebt, sondern dass die satzungsgemäßen Aufgaben der Dienste und Einrichtungen der Freien Wohlfahrtspflege auch weiterhin von der Umsatzsteuer befreit sein sollen.

1. Kritik der BAGFW am bisherigen § 4 Nr. 18 UStG

Nach der derzeitigen Formulierung des § 4 Nr. 18 UStG sind Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der Freien Wohlfahrtspflege nur dann umsatzsteuerbefreit, wenn die Entgelte für diese Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurück bleiben.

Nach Auffassung des BFH (Urteil vom 17. Februar 2009, Aktenzeichen XI R 67/06) handelt es sich hierbei um keine richtlinienkonforme Umsetzung des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe g in Verbindung mit Artikel 133 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL). Der BFH stellt in dem Urteil den Leitsatz auf, dass das in § 4 Nr. 18 Satz 1 Buchstabe c UStG geregelte Abstandsgebot insofern gemeinschaftsrechtswidrig ist, als nach Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a 3. Gedankenstrich der EU-Richtlinie 77/388/EWG (entspricht Artikel 133 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG) die Entgeltklausel auch für behördlich genehmigte Preise gilt. Die Umsetzung dieses Halbsatzes fehlt im deutschen Umsatzsteuerrecht, so dass die Wettbewerbsklausel der EU-Richtlinie nicht vollständig in deutsches Recht umgesetzt worden ist.

Die Erfahrungen der letzten Jahre haben zudem gezeigt, dass ein Preisabstandsgebot als Prämisse für eine Umsatzsteuerbefreiung in der Praxis nur

schwer zu handhaben ist. Zum einen ist die Abgrenzung des für den Preisvergleich relevanten Marktes schwierig. Zum anderen müsste schon bei der Kalkulation eines Angebots bekannt sein, ob nicht gleichzeitig privat gewerbliche Anbieter die gleiche Leistung zu vergleichbaren Preisen anbieten.

2. Erster Entwurf einer Neufassung mit dem JStG 2013

Im Zuge der Gesetzgebung zum Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013) wurde erstmals eine Neufassung von § 4 Nr. 18 UStG vorgelegt. Die Umsatzsteuerbefreiung sollte sich danach nicht mehr an den Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der Freien Wohlfahrtspflege ausrichten, sondern für alle Leistungen gelten, die eng mit der Sozialfürsorge verbunden sind und von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Eine Einrichtung mit sozialem Charakter sollte dann gegeben sein, wenn sich die Einrichtung im Vorjahr überwiegend aus Zahlungen öffentlicher Kassen finanziert hat.

Der erste Entwurf entsprach in vielen Punkten nicht der zugrunde liegenden Richtlinie 2006/112/EG. Ferner war die Regelung wenig praktikabel. Problematisch waren insbesondere folgende Punkte:

- Viele neue unbestimmte Rechtsbegriffe, deren Auslegung offen ist (wie „Zahlungen der Staatskasse“).
- Bezugnahme auf die „Einrichtung“ und nicht auf die erbrachte Leistung oder den Unternehmer insgesamt.
- Bestimmte Einnahmen der Freien Wohlfahrtspflege waren nicht – wie die Spenden - als unschädliche Einnahmen aufgeführt (Vermögenserträge, Vermächtnisse, Sponsoring, Zuschüsse privater Stiftungen).
- Bezugnahme auf die Einnahmen des Vorjahres.

Insgesamt stellte sich die Ausrichtung der Umsatzsteuerbefreiung an der Art der Finanzierung als hochkompliziert und in der Praxis nur schwer umsetzbar dar. Ferner war der bisherige Umfang der Umsatzsteuerbefreiungen im Bereich der Freien Wohlfahrtspflege nicht gewährleistet.

3. Formulierungsvorschlag des Bundesfinanzministeriums (BMF)

Die Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege bedauern ausdrücklich, dass nach der vorgelegten Formulierung die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege als Begriff aus dem Umsatzsteuergesetz gestrichen werden sollen. Auch wenn die zugrunde liegende Mehrwertsteuersystemrichtlinie diese Formulierung nicht explizit vorsieht, ist sie dennoch nicht ausgeschlossen. Nach der EU-Richtlinie ist lediglich eine Umsatzsteuerbefreiung nach einer spezifischen Verbandszugehörigkeit unzulässig, nicht jedoch die Nennung der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege als erläuternder Hinweis bei der Definition der Einrichtungen mit sozialem Charakter.

Begrüßt wird hingegen, dass die nun vorgelegte Formulierung nicht mehr auf ein Preisabstandsgebot oder die Art der Finanzierung abstellt, sondern sich an

Einrichtungen ohne systematische Gewinnerzielung ausgerichtet. Zur Gewährleistung der bisherigen Umsatzsteuerbefreiungen im Bereich der Freien Wohlfahrtspflege sowie zur Sicherstellung einer praxistauglichen und bürokratiearmen Regelung verbleiben jedoch noch Punkte, die der Präzisierung und Klarstellung bedürfen.

3.1. Beschränkung der Befreiung auf gemeinwohlorientierte Anbieter

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18. August 2005 (Aktenzeichen V R 71/03) räumt Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388 EWG, der wortgleich in Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe g der Richtlinie 2006/112/EG übernommen wurde, den Mitgliedstaaten ein Ermessen in der Frage ein, ob sie bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuerkennen. Als Einrichtung mit sozialem Charakter werden nach dem vorliegenden Entwurf Einrichtungen definiert, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht entnehmen sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwenden.

Offen bleibt die Frage, was unter dem Begriff „keine systematische Gewinnerzielung“ zu verstehen ist. Bezogen auf die Einrichtungen der Freien Wohlfahrtspflege ergibt sich dies aus den Vorgaben der Abgabenordnung (§§ 51 ff AO). So müssen gemeinnützige Körperschaften die Vorgaben der Mustersatzung für gemeinnützige Körperschaften (Anlage 1 zu § 60 AO) erfüllen. Diese sieht jedoch keine entsprechende Formulierung vor, vielmehr ergibt sich die Not-For-Profit-Ausrichtung aus den Vorgaben zur Selbstlosigkeit in § 55 AO. Nach § 66 Abs. 2 AO ist unter Wohlfahrtspflege „die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeführte Sorge für notleidende und gefährdete Menschen“ zu verstehen. Die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege gehen davon aus, dass jede dieser beiden Vorgaben aus dem Gemeinnützigkeitsrecht zum Nachweis einer fehlenden systematischen Gewinnerzielungsabsicht ausreicht.

Schwieriger wird der Nachweis hingegen bei gewerblichen Anbietern. Ein wortgetreuer Passus in der Satzung z.B. einer gewerblichen Gesellschaft kann nach Auffassung der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege allein nicht ausreichend sein. Zur Sicherstellung einer allein am Gemeinwohl orientierten Mittelverwendung sieht die Abgabenordnung in § 55 AO weitergehende Beschränkungen vor, beispielsweise die gemeinnützige Vermögensbindung oder das Begünstigungsverbot (Vermeidung unverhältnismäßig hoher Vergütungen). Fast unmöglich wird der Nachweis einer fehlenden systematischen Gewinnerzielungsabsicht bei Einzelunternehmern. Auch wenn die vorgelegte Formulierung auf den ersten Blick grundsätzlich alle Arten von Anbietern erfasst, führt sie faktisch zu einer Diskriminierung einzelner Unternehmer.

Eine Beschränkung der Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen im Bereich der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit auf gemeinwohlorientierte Anbieter stellt keinen Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz der EU-Richtlinie dar, sondern ist in Artikel 133 Buchstabe a MwStSystRL als Gestaltungsmöglichkeit ausdrücklich vorgesehen. Zusätzlich hat der Gesetzgeber ein Ermessen bei der Definition von Einrichtungen mit sozialem Charakter. Bei der vorliegenden Formulierung, die sich eng an der Wortwahl der Richtlinie 2006/112/EG ausrichtet,

wird dieses zweifache Ermessen nicht ausreichend genutzt. Soll die Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit allein auf gemeinwohlorientierte Anbieter beschränkt werden, dann sollte dies durch einen Verweis im Gesetz – zumindest aber in der Gesetzesbegründung – auf die seit Jahren bewährten Vorgaben der Abgabenordnung in §§ 51 ff. AO erfolgen. Ein solcher Verweis sichert eine einheitliche Rechtsanwendung, schafft Rechtssicherheit und vermeidet Bürokratie.

Der Vorteil der Ausrichtung am Gemeinnützigkeitsrecht zeigt sich auch bei der Gewinnverwendungsklausel. Nach der vorliegenden Formulierung dürfen trotzdem anfallende Gewinne nicht entnommen, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden. Auch hier bleibt die praktische Anwendung der Vorschrift offen. Müssen Gewinne für die genau gleiche Leistung oder generell für Leistungen nach § 4 Nr. 18 UStG-neu verwendet werden oder ist wie bisher auch eine Verwendung für andere satzungsgemäße Aufgaben des Unternehmers möglich? Was ist mit Gewinnen, wenn eine Leistung eingestellt wird, geht dann rückwirkend die Umsatzsteuerbefreiung verloren? Dient die Bildung von Rücklagen der „Erhaltung“ der Leistung? Und wenn ja, in welchem Umfang sind Rücklagen dann zulässig, nur im Rahmen einer Betriebsmittel- und Wiederbeschaffungsrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO oder ist auch die Bildung freier Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 oder Abs. 4 AO) möglich? Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob etwaige Gewinne aus nach § 4 Nr. 18 UStG-neu steuerbefreiten Zweckbetrieben auch zukünftig noch für Zuwendungen an andere gemeinnützige Körperschaften verwendet werden können, wie es die Abgabenordnung in § 58 Nr. 2 AO ausdrücklich vorsieht.

Zur Vermeidung einer Schlechterstellung und weiterer Bürokratie sowie zur Erhöhung der Rechtssicherheit sollte sich auch die Gewinnverwendungsklausel an den bewährten Vorgaben der Abgabenordnung orientieren. Ansonsten besteht die Gefahr, dass die Vorgaben zur Umsatzsteuer und zum Gemeinnützigkeitsrecht auseinander laufen und neben dem Nachweis zur zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zusätzlich noch eine Mittelverwendungsrechnung nach § 4 Nr. 18 UStG zu erstellen ist.

3.2. Leistungen im Bereich der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit

Nach der vorgelegten Formulierung wird die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG davon abhängen, ob es sich um eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen handelt oder nicht. Für die Mahlzeitendienste (nachfolgend unter 3.3. erläutert) wurde diese Frage vom BMF bereits verneint. Um zumindest in anderen Bereichen der Freien Wohlfahrtspflege den bisherigen Umfang der Umsatzsteuerbefreiungen zu gewährleisten, muss der Begriff „eng verbundene Leistung der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit“ großzügig ausgelegt werden.

In Pflegeeinrichtungen und Einrichtungen für behinderte Menschen werden neben den notwendigen Pflege- und Betreuungsleistungen auch zusätzliche Leistungen erbracht, wie z.B. besondere Komfortleistungen bei Unterkunft und Verpflegung (z.B. Reinigungsleistungen) oder zusätzliche pflegerisch-betreuende Leistungen. Ferner gibt es vielfältige Angebote zur Freizeitgestaltung wie Gym-

nastik-, Tanz-, Mal- oder Handarbeitsgruppen sowie Ausflüge oder Reisen für Menschen mit Behinderung. Diese Leistungen unterliegen bisher der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG. Nach § 88 SGB XI handelt es sich bei Zusatzleistungen nicht um notwendige Leistungen. Hieraus könnte mit Blick auf die Umsatzsteuer der Schluss gezogen werden, dass es sich um Leistungen handelt, die für die Sozialfürsorge nicht unerlässlich sind (Artikel 134 MwStSys-RL). Diese Schlussfolgerung ist unzutreffend, denn auch diese Leistungen sind eng mit der Sozialfürsorge verbunden, da die Angebote der Bereicherung des Alltags, der Teilhabe am Leben in der Gemeinschaft sowie dem Erhalt und der Förderung der persönlichen Fähigkeiten und Kompetenzen dienen. Zur Klarstellung sollten diese Angebote in der Gesetzesbegründung und im Umsatzsteuer-Anwendungserlass ausdrücklich als eng mit der Sozialfürsorge verbundene Leistungen genannt werden.

Darüber hinaus sollte die Liste der eng mit der Sozialfürsorge verbundenen Leistungen um die bisher nach § 4 Nr. 18 UStG ebenfalls von der Umsatzsteuer befreiten Fahrdienste für kranke, alte, pflegebedürftige oder behinderte Menschen in nicht besonders eingerichteten Fahrzeugen (z.B. der Transport von geistig behinderten oder blinden Menschen), Leistungen der Seniorentages- und -begegnungsstätten sowie den Verkauf von Kioskware an Bewohner (sog. Schrankkioske) ergänzt werden. Ebenfalls sollte in der Gesetzesbegründung und/oder im Umsatzsteuer-Anwendungserlass klar gestellt werden, dass der Verkauf von Broschüren und Informationsmaterialien (z.B. zur Bewusstseinsbildung) auch zukünftig als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistung nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit ist.

Während Verpflegungsdienstleistungen gegenüber Studenten und Schülern an Hochschulen zukünftig nach § 4 Nr. 25 UStG steuerbefreit sein sollen, werden weitergehende Leistungen der Studentenwerke in den Bereichen Vermietung und Beratung nur nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit sein können. Leistungen wie die Studienfinanzierungsberatung (zu BAföG, Darlehen, Stipendien), die psycho-soziale Beratung sowie die Beratung für Studierende mit Behinderung, Studierende mit Kind oder ausländische Studierende werden wohl auch weiterhin unstrittig unter die Regelung des § 4 Nr. 18 UStG-neu fallen. Für die bisher nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreite kurzfristige Vermietung an Studierende (unter 6 Monate) sollte hingegen in der Gesetzesbegründung und/oder im Umsatzsteuer-Anwendungserlass klar gestellt werden, dass es sich hierbei auch zukünftig um Leistungen handelt die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden sind, auch wenn im Einzelfall der Nachweis der Hilfsbedürftigkeit aufgrund der Vielzahl der Vermietungen nicht praktikabel ist. Die kurzzeitige Vermietung betrifft vor allem Studierende aus dem Ausland, die im Rahmen der Internationalisierungsstrategie des Bundes und der Länder an deutschen Hochschulen nur kurzzeitig studieren und aufgrund ihrer schlechten finanziellen Situation auf preiswerte Unterkünfte in den Studentenwohnheimen angewiesen sind. Gleiches gilt für die mit der Vermietung von Studentenwohnungen verbundenen zahlreichen Nebenleistungen. Zur Betreuung und Integration von Studienanfängern, Studierenden mit Behinderung und ausländischen Studierenden sowie zur Sicherung des Bildungserfolgs bieten gerade die Studentenwohnheime z.T. zahlreiche Nebenleistungen wie Gemeinschaftsräume, Internetzugang, sozialpädagogische Betreuung oder die Betreuung durch Tutoren an. Die Verlagerung der Umsatzsteuerbefreiung für Verpflegungsleistungen

nach § 4 Nr. 25 UStG darf die weiteren Betreuungsaktivitäten der Studentenwerke nicht von der Steuerbefreiung ausschließen. Ein Szenario, bei dem die Studentenwerke bei sämtlichen Leistungen die Hilfebedürftigkeit der Studierenden nachweisen müssten, wäre nicht umsetzbar.

In der Gesetzesbegründung wird ferner ausgeführt, dass unter § 4 Nr. 18 UStG-neu insbesondere Leistungen an wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen „zur Überwindung der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit“ fallen sollen (Seite 2). Diese Formulierung ist zu eng gefasst, da viele der genannten Beispiele (z.B. Hilfen für obdachlose Menschen oder „Tafeln“) nicht zur Überwindung der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit führen, sondern allenfalls zur einer Linderung von deren Folgen. Der Zusatz „zur Überwindung der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit“ sollte ersatzlos gestrichen werden. Zur Vermeidung einer unterschiedlichen Handhabung im Umsatzsteuer- und Gemeinnützigkeitsrecht sollte ferner durch einen Verweis in der Gesetzesbegründung auf § 53 AO der Begriff „wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit“ präzisiert werden. Damit wäre auch klargestellt, dass sich § 4 Nr. 18 UStG-neu nicht in erster Linie auf Leistungen an wirtschaftlich hilfsbedürftige Menschen beschränkt, sondern auch Hilfen und Angebote an persönlich hilfsbedürftige Menschen erfasst sind, wie beispielsweise Angebote an chronisch kranke Menschen zur Krankheitsbewältigung.

Die Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege begrüßen ausdrücklich, dass die Leistungen, die auf Grund von Verträgen über die Übertragung von Aufgaben nach § 16 BFDG erbracht werden, als eng mit der Sozialfürsorge verbundene Leistungen auch weiterhin nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerbefreit sein sollen. Ebenso sollten aber auch die Leistungen und Kostenumlagen im Zusammenhang mit dem Freiwilligen Sozialen Jahr (FSJ) als Leistungen der Sozialfürsorge von der Umsatzsteuer befreit werden. In ihrer sozialen Ausrichtung sind die beiden Freiwilligendienste vergleichbar, sodass eine umsatzsteuerliche Schlechterstellung des FSJ nicht nachvollziehbar ist.

Nach der bisherigen Fassung des § 4 Nr. 18 Satz 2 UStG sind auch die Beherbergung, Beköstigung und die übrigen Naturalleistungen für die Beschäftigten im Bereich der sozialen Leistungen von der Umsatzsteuer befreit, sofern sie als Vergütung für die geleisteten Dienste gewährt werden. Zur Vermeidung unnötiger Bürokratie sollte dieser Satz beibehalten oder in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass übernommen werden.

3.3. Versagung der Steuerbefreiung für Menübringdienste

Der BFH hat mit Urteil vom 1. Dezember 2010 (XI R 46/08) Leistungen eines "Menüservices" als umsatzsteuerpflichtige Leistungen qualifiziert, da es sich nach Auffassung der Richter weder um eine Einrichtung mit sozialem Charakter noch um eine eng mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbundene Leistung handle. Im vorliegenden Entwurf einer Gesetzesbegründung wurde dieses Urteil aufgegriffen und die zukünftige Anwendung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG auf Menübringdienste versagt.

Nach Auffassung der Richter ist eine Einrichtung mit sozialem Charakter deshalb nicht gegeben, weil der deutsche Gesetzgeber das ihm zustehende Ermessen nicht dahingehend ausgeübt hat, in § 4 Nr. 16 Buchstabe d UStG auch

Mahlzeitendienste als eine Einrichtung mit sozialem Charakter anzuerkennen (Textziffer 45 des zitierten Urteils). Daraus kann nicht geschlossen werden, dass Mahlzeitendienste generell keine Einrichtung mit sozialem Charakter sein können. Naheliegender wäre es vielmehr, wenn der Gesetzgeber sie parallel zu § 68 Nr. 1 Buchstabe a AO auch in § 4 Nr. 16 Buchstabe d UStG explizit aufnehmen würde.

Diese in einem Einzelfall ergangene BFH-Entscheidung lässt sich im Übrigen nicht verallgemeinern. Im gleichen Urteil werden Leistungen der hauswirtschaftlichen Versorgung für körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen den umsatzsteuerfreien Leistungen von Einrichtungen mit sozialem Charakter zugeordnet (Textziffer 24). Das von den Wohlfahrtsverbänden angebotene „Essen auf Rädern“ ist eine Form der hauswirtschaftlichen Versorgung und deshalb auch in § 68 Ziffer 1 Buchstabe a AO als Mahlzeitendienst in den Katalog der Zweckbetriebe aufgenommen.

Ferner bestreitet der BFH, dass es sich bei dem Menüservice um eine eng mit der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit verbundene Leistung handelt. Begründet wird dies damit, dass unabhängig vom jeweiligen Gesundheitszustand oder vom Alter alle Menschen essen würden. Die Richter verkennen dabei, dass bei einer Leistung wie „Essen auf Rädern“ nicht allein der Aspekt des Essens im Vordergrund steht, sondern die lebensnotwendige und flächendeckende Versorgung insbesondere alter und gebrechlicher Menschen. Die belieferten Menschen sind oft gerade nicht oder nicht mehr in der Lage, sich ihr Essen selbst einzukaufen und zuzubereiten. Wie wichtig die Versorgung gerade alter Menschen mit einer ausgewogenen und altersgerechten Mahlzeit ist, zeigt eine Schätzung des Medizinischen Dienstes der Spitzenverbände der Krankenkassen (MDS), nach der nahezu jeder 12. der über 60-Jährigen in Deutschland unter chronischer Mangelernährung leidet (www.dsl-mangelernaehrung.de) !

Die Versorgung mit zubereiteten Speisen ist zentraler Bestandteil einer ambulanten Versorgung alter und/oder pflegebedürftiger Menschen. Die Leistungen, die oft in ein Bündel altersgerechter Dienstleistungen eingebunden sind, führen dazu, dass ältere und alte Menschen möglichst lange ein selbstbestimmtes Leben in ihrem eigenen, vertrauten Sozial- und Wohnumfeld führen können. Damit wird dem allgemeinen Prinzip „ambulant vor stationär“ entsprochen.

Darüber hinaus wird „Essen auf Rädern“ bei wirtschaftlicher Hilfebedürftigkeit von den Trägern der Sozialhilfe nach § 27 Abs. 3 oder § 70 SGB XII finanziert. Es bestehen ferner Vereinbarungen über die Leistung „Essen auf Rädern“ für hilfsbedürftige Personen nach § 75 SGB XII im Sinne des § 4 Nr. 16 Buchstabe h UStG. Ferner entsprechen Mahlzeitendienste den in § 71 SGB XII genannten Leistungen der Altenhilfe.

Die Ausführungen des BFH in der vorgenannten Entscheidung in Textziffer 47 sind in ihrer Pauschalität nicht zutreffend. Die Ausführungen in der Begründung zur Neufassung des § 4 Nr. 18 UStG, wonach ein Menüservice generell nicht umsatzsteuerbefreit sein kann, sind insoweit ebenfalls unzutreffend und verwirrend. Die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege fordern, Leistungen wie „Essen auf Rädern“, die an hilfsbedürftige Menschen nach § 53 AO erbracht werden, auch zukünftig als eine eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit

verbundene Leistung anzuerkennen und auch weiterhin von der Umsatzsteuer zu befreien.

Durch eine Versagung der Umsatzsteuerbefreiung für Mahlzeitendienste werden sich diese Leistungen voraussichtlich verteuern. Schätzungen im Bereich der Caritas gehen bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG und unter Berücksichtigung des Vorsteuerabzugs von einer Preiserhöhung von rd. 2 % aus. Das scheint auf den ersten Blick im Rahmen der derzeit üblichen Preissteigerungen zu liegen. Hinzurechnen muss man aber noch die derzeit üblichen Tarifsteigerungen, so dass sich die Leistungen deutlich verteuern werden. Da die Mehrzahl der Dienste ihre Angebote kostendeckend kalkuliert, kann die zusätzliche Belastung durch die Umsatzsteuer durch die gemeinnützigen Anbieter nicht aufgefangen werden. Eine solch gravierende Änderung der Rahmenbedingungen kann kurzfristig kaum umgesetzt werden. Wenn überhaupt, dann sollte für die Anwendung des BFH-Urteils vom 1. Dezember 2010 (XI R 46/08) – wie bei BFH-Urteilen nicht unüblich – eine ausreichend lange Übergangsfrist eingeräumt werden. Einer Neufassung des § 4 Nr. 18 UStG steht eine solche Übergangsfrist nicht entgegen.

3.4. Abschaffung des § 4 Nr. 18 UStG als Auffangklausel

Nach der bisherigen Formulierung waren alle gemeinnützigen Zweckbetriebe umsatzsteuerbefreit. Das hatte den Vorteil, dass einzelne Leistungen nicht zwingend zu den Pflege- und Heilbehandlungsleistungen oder zu Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe abgegrenzt werden mussten, sofern sie bereits nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit waren. Durch die exklusive Zuordnung der zuvor genannten Leistungen zu § 4 Nr. 14, 16 und 25 UStG entfällt § 4 Nr. 18 UStG als allgemeine Auffangklausel. Bei einigen Leistungen ist jedoch unklar, ob diese nach der Neuausrichtung weiterhin unter § 4 Nr. 18 UStG fallen können oder möglicherweise einer anderen Befreiungsnorm zuzurechnen sind.

Beispielsweise sind derzeit sanitätsdienstliche Leistungen sowie Blut- und Organtransporte nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerbefreit. Hier spielen zwar auch Aspekte der Sozialfürsorge eine Rolle, vor allem aber geht es um Aspekte der medizinischen Versorgung. Die Steuerbefreiung für medizinische Leistungen ist in § 4 Nr. 14 UStG formuliert, diese befreit derzeit aber weder die Sanitätsdienste noch Blut- und Organtransporte von der Umsatzsteuer. Um Missverständnisse zu vermeiden und um für beide Bereiche auch zukünftig eine Umsatzsteuerbefreiung zu gewährleisten, sollten sie als Leistungen der Sozialfürsorge in der Gesetzesbegründung sowie im Umsatzsteuer-Anwendungserlass ausdrücklich genannt werden.

Gleiches gilt für Bewegungstherapien (wie Funktions- und Bewegungstrainings für Menschen mit rheumatischen Erkrankungen) sowie für Informations- und Schulungsangebote für Menschen mit chronischen Erkrankungen und Behinderungen, wie sie beispielsweise von Verbänden der Selbsthilfe angeboten werden. Diese nicht auf Basis einer ärztlichen Verordnung durchgeführten Maßnahmen und Angebote sind derzeit nur nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit. Um die Steuerbefreiung auch zukünftig zu gewährleisten, sollten auch sie in der Gesetzesbegründung sowie im Umsatzsteuer-Anwendungserlass ausdrücklich als Leistungen der Sozialfürsorge genannt werden.

3.5. Änderung des § 4 Nr. 25 UStG

Die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege bedauern ausdrücklich, dass auch in § 4 Nr. 25 Buchstabe a UStG die amtlich anerkannten Verbände der Freien Wohlfahrtspflege als Begriff gestrichen werden sollen. Zur Klarstellung, dass diese als anerkannte Träger der freien Jugendhilfe dennoch weiterhin und unverändert mit ihren Leistungen der Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 25 UStG unterliegen, wäre ein entsprechender Verweis auf § 75 Abs. 3 SGB VIII in der Gesetzesbegründung und/oder im Umsatzsteuer-Anwendungserlass hilfreich.

Die Verlagerung der Umsatzsteuerbefreiung für Verpflegungsleistungen an Studierende und Schüler nach § 4 Nr. 25 UStG wird grundsätzlich begrüßt. Unklar bleibt jedoch, ob die Verpflegung von Schülern in den Mensen und anderen Einrichtungen der Hochschule weiterhin umsatzsteuerbefreit sind. Eine entsprechende Klarstellung in der Gesetzesbegründung und/oder im Umsatzsteuer-Anwendungserlass wäre hilfreich. Ferner stellt sich die Frage nach der umsatzsteuerlichen Handhabung bei der Belieferung anderer begünstigter Einrichtungen durch Studentenwerke. Bei einer Umsatzsteuerpflicht würden für die Studentenwerke Abgrenzungsprobleme mit erheblichem bürokratischem Aufwand entstehen.

Ferner sollte auch in § 4 Nr. 25 Satz 3 Buchstabe d UStG anstatt auf das Fehlen einer systematischen Gewinnerzielungsabsicht und einer eigenen Gewinnverwendungsklausel auf die bewährten Begriffe des Gemeinnützigkeitsrechts zurückgegriffen werden. Zur Begründung verweisen wir auf die Ausführungen unter Punkt 3.1.

Bisher wurden Angebote der Familienfreizeit und der Familienerholung vielfach nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit (vgl. Punkt 3.4.). Genau genommen handelt es sich nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 SGB VIII i. V. m. § 16 Abs. 2 Nr. 3 SGB VIII um Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe, die nach der Neufassung des § 4 Nr. 18 UStG nur noch der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 UStG zuzurechnen sind. Ein entsprechender Hinweis in der Gesetzesbegründung und / oder im Umsatzsteuer-Anwendungserlass wäre hilfreich.

4. Formulierungsvorschlag der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege

Unter Abwägung insbesondere der unter 3.1. vorgetragenen Argumente schlagen die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege für die Neufassung des § 4 Nr. 18 UStG folgende Formulierung vor:

„§ 4 UStG Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

18. eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne dieser Vorschrift sind steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne der

§§ 51 ff. AO, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Für die in Nummer 15, 15a, 16, 25 und 27 Buchstabe b genannten Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht.“

Auf eine ausdrückliche Gewinnverwendungsklausel kann nach Auffassung der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege verzichtet werden, da durch den Verweis auf §§ 51 ff. AO und die insbesondere in §§ 55, 62 AO formulierten Regelungen zur Selbstlosigkeit und Rücklagenbildung die gemeinwohlorientierte Verwendung etwaiger Gewinne bereits gewährleistet ist.

Ebenso sollte sich die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 Satz 3 Buchstabe d UStG an den Vorschriften der Abgabenordnung ausrichten.

Berlin, 20.10.2014